

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANDREINA GIUDICEPIETRO Presidente

MARIA CLARA SALI Relatore

GIANLUCA BORDON Consigliere

DANILO CHIECA Consigliere

ANGARANO ROSANNA Consigliere A.C. 1.7.2026

ha pronunciato la seguente

TRIBUTI: avviso di accertamento – impugnazione tardiva – deduzione della nullità della notifica – conoscenza di fatto – decorrenza termine.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7221/2023R.G. proposto da:

_____ residente in _____
 _____ Via _____, C.F. _____ rappresentato e difeso
 dall' avv. _____ del Foro di Livorno, giusta procura speciale in atti
 _____ - *ricorrente* -

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale p.t.

- *resistente* -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Firenze, Sezione I, nr. 1644/2022 del 5/12-27/12/2022, non notificata;
udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale dell'1.7.2026;

FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza in epigrafe, con la quale la C.T.R. della Toscana ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. di Prato n. 42/2020, con cui era stato accolto il ricorso avente ad oggetto l'avviso di accertamento n. [REDACTED], relativo all'anno di imposta 2011, di cui il contribuente affermava di essere venuto casualmente a conoscenza a seguito di istanza di accesso in data 20/5/2019 e successiva consegna in data 12/6/2019, al di fuori, quindi, del



procedimento notificatorio. Col ricorso introduttivo veniva chiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento per nullità della notifica e per intervenuta decadenza dal potere impositivo.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Prato accoglieva il ricorso, per assenza dei presupposti dell'operatività dell'art. 60, comma 1, lett. e) d.p.r. n. 600/1973, non avendo il messo notificatore esperito alcun tentativo presso il luogo risultante dalla certificazione Unico 2016 – 2017.
3. Riteneva invece la C.T.R. che *"In via preliminare ed assorbente osserva il Collegio che, come anche dedotto dalla parte contribuente, quest'ultima ha avuto conoscenza dell'avviso di accertamento in data 12 giugno 2019, a seguito di istanza alla parte pubblica in data 27 maggio 2019. Sulla scorta dei presupposti dedotti dalla parte appellata risulta, tuttavia che il ricorso sia stato prodotto intempestivamente, in quanto il ricorso avente RGR n. 235/2019 è stato notificato il 13 novembre 2019, oltre i sessanta giorni previsti avverso l'atto contro cui si ricorre (art. 21, comma 1, d.lgs. 546/1992) con conseguente inammissibilità del giudizio di primo grado. Appare incontrovertibile, nella specie, che la risposta dell'Amministrazione sollecitata dalla parte contribuente costituisca "atto impositivo, ossia atto con il quale il contribuente è reso edotto della pretesa fatta valere dall'Amministrazione nei suoi confronti: cfr. C. Cass. SS.UU. n. 18298/2021). Ne deriva che va accolto l'appello per la tardiva proposizione del ricorso di primo grado. Spese compensate."*
4. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale discussione in pubblica udienza.
5. Per la trattazione della controversia è stata fissata l'adunanza camerale del 1.7.2026, in prossimità della quale il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia *«violazione e falsa applicazione dell'art. 156, co. 3 c.p.c., in relazione all'art. 360 co. 1 nr. 3*



c.p.c.», per avere la Corte di Giustizia Tributaria di II grado erroneamente ritenuto che la conoscenza dell'atto impositivo conseguita *aliunde* dal contribuente (nella specie: in forza di atto di accesso ai documenti amministrativi, ai sensi della L. 241/90) dopo la scadenza del termine di decadenza di cui all'art. 43 D.P.R. 600/73 potesse, in presenza di precedente notifica nulla o inesistente, determinare la decorrenza del termine di sessanta giorni per l'impugnazione del provvedimento impositivo stesso. La tesi sarebbe erronea in diritto, dato che lo scopo non può dirsi raggiunto, posto che, in relazione all'anno di imposta 2011, il termine di decadenza dell'Amministrazione era già scaduto il 31/12/16 (in caso di dichiarazione presentata) o il 31/12/2017 (in caso di dichiarazione omessa): la conoscenza del provvedimento avvenuta oltre tale data sarebbe, quindi, certamente inidonea al raggiungimento dello scopo.

2. Con il secondo motivo denuncia la «*nullità della sentenza e del procedimento per violazione degli artt. 112 c.p.c. e 2909 c.c. in relazione all'art. 360 co. 1 nr. 4 c.p.c.*», per avere la Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Firenze statuito l'inammissibilità del ricorso di prime cure per fatti diversi da quelli contenuti nel ricorso in appello.

3. I motivi, da esaminarsi congiuntamente, sono infondati.

3.2. La conoscenza *aliunde* dell'atto impositivo, in tesi invalidamente notificato, è idonea a produrre effetti sananti sostanziali, ex art. 43 del d.p.r. n. 600/73, solo laddove la conoscenza effettiva dell'atto sia intervenuta prima dello scadere del termine di decadenza (Cass. 26310/2021). Poiché nel caso in esame trattasi di imposte evase dell'anno 2011, che avrebbero dovuto essere dichiarate nel 2012, alla data di conoscenza dell'atto (12 giugno 2019) i termini di decadenza, sia per l'ipotesi di presentazione della dichiarazione che per l'ipotesi di omessa dichiarazione (cinque anni), erano scaduti alla data di conoscenza dell'atto (12.6.2019).



3.3. La decadenza dal potere impositivo non è tuttavia rilevabile d'ufficio, trattandosi di eccezione in senso stretto che deve essere tempestivamente sollevata dal contribuente (*ex multis*, Cass. n. 24074/2018).

3.4. Tanto chiarito, aspetto ben diverso è quello della decorrenza del termine perentorio di giorni sessanta previsto dall'art. 21 del decreto legislativo n. 546/1992 per impugnare l'atto impositivo che, contrariamente a quanto afferma la parte ricorrente, decorre anche dalla conoscenza di fatto dell'atto impugnato (pacificamente il 12.6.2019), posto che il procedimento notificatorio, in tutte le sue forme, mira a garantire la conoscenza legale dell'atto, che è un *minus* rispetto alla conoscenza effettiva.

3.5. Questa Corte, nella recentissima sentenza n. 17183/2026, ha riaffermato il suddetto principio, superando un'isolata pronuncia di segno contrario (Cass. 7185/2025), affermando che: «In diritto va preliminarmente ribadito che la notificazione non costituisce un requisito di esistenza e di perfezionamento dell'atto impositivo, né è requisito di validità o di legittimità dell'atto stesso ma mera condizione di efficacia.

2.4. In sostanza, un atto invalidamente notificato non è nullo ma, per l'appunto, inefficace. 2.5. In conseguenza di tale statuizione, si è argomentato che ogniquale volta il contribuente abbia ottenuto la piena conoscenza del provvedimento tributario, questa debba essere qualificata come equipollente rispetto alla notifica, con l'ulteriore corollario che viene in questo modo sanato sia il vizio di nullità che quello di inesistenza; neppure la notifica dell'accertamento che dovesse qualificarsi come inesistente si sottrae, dunque, alla sanatoria per conseguimento dello scopo di portare l'atto impositivo nella piena conoscenza del destinatario, palesata inequivocabilmente dall'impugnazione dell'accertamento stesso, cosicché è stato più volte ribadito il principio di diritto secondo cui in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa



d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (cfr. Cass. n. 8374/2015; conformi Cass. nn. 33138/2025, 20690/2025, 19223/2025, 16810/2025, 13348/2025, 24518/2024, 15553/2024, 6862/2023, 4167/2022, 21071/2018, 2203/2018). 2.6. Peraltro, che la notificazione non sia elemento costitutivo dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria e non contribuisca, perciò, alla sua perfezione, è riconosciuto implicitamente, ma chiaramente, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, n. 3 (vigente *ratione temporis*), secondo il quale «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»; se ne deduce che la mancanza della notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria non influisce sulla sua esistenza (cfr. Cass. n. 4760/2009). 2.7. Tali conclusioni peraltro si ricollegano a quanto più volte affermato da questa Corte in materia di processo tributario, secondo cui, ove la parte resistente contesti la tempestività del ricorso, è onere del contribuente allegare l'atto impugnato con la prova della data di avvenuta notifica, dalla quale decorre il termine per la proposizione del ricorso, salvo che si tratti di notifica nulla, ipotesi nella quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare il momento nel quale il ricorrente ha avuto effettiva conoscenza del predetto atto (cfr. Cass. nn. 10209/2018, 13584/2017). 2.8. Se la notificazione non esiste, quindi, è preclusa l'efficacia della decisione amministrativa, ma la sua esistenza, se si è realizzata, non viene compromessa e, ove mai assumessero rilevanza fatti equipollenti e sostitutivi della notificazione, l'atto amministrativo d'imposizione tributaria potrebbe comunque produrre i suoi effetti (Cass. n. 4760/2009 cit.). 2.9. Perché l'effetto sanante di cui sopra possa realmente realizzarsi, è



necessario, tuttavia, il rispetto di almeno due condizioni essenziali: a) la prima, è che vi sia certezza del fatto che l'interessato abbia avuto conoscenza dell'atto impositivo non notificato, gravando sull'Ufficio stesso l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza; b) la seconda, è che la conoscenza dell'atto impositivo da parte dell'interessato, comprovata nei fatti come illustrato sub a), avvenga, altresì, entro i termini di decadenza fissati dalle diverse leggi d'imposta per l'esercizio del potere impositivo: laddove, quindi, l'Ufficio non riesca a dimostrare che tale conoscenza si è avuta entro detto termine (oppure, viceversa, laddove il soggetto passivo riesca a dimostrare che egli ha avuto reale conoscenza dell'atto una volta che tale termine fosse già spirato), l'atto impositivo sarà da considerarsi inefficace, ma a motivo della sua mancata notificazione, quanto per notificazione oltre il termine di legge per l'esercizio della potestà impositiva. 2.10. È d'uopo, inoltre, esaminare anche il dato testuale normativo di cui all'art. 21 d.lgs n. 546/1992 secondo cui «il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato», e non altrimenti. 2.11. Orbene, pur non prevedendo il legislatore alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza, tuttavia sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall'Ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l'onere di rispettare il termine decadenziale per l'eventuale impugnazione dell'atto d'imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto. 2.12. Come si è detto, la notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria, in quanto operazione di conoscenza che ha per oggetto una dichiarazione recettizia solitaria, è un fatto che si colloca nella fase integrativa dell'efficacia del provvedimento e che, creando una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per il



contribuente, svolge la funzione di stabilire, con effetto di certezza legale, il *dies a quo* del termine per l'impugnazione; se questa funzione è svolta da una conoscenza potenziale dell'atto autoritativo - la conoscibilità creata dalla notificazione, a maggior ragione essa può esser svolta da una conoscenza effettiva dell'atto. 2.14. È stato allora opportunamente posto in rilievo da questa Corte (cfr. Cass. n. 4760/2009 cit.) che di questa natura delle cose tengono dunque conto esplicito tutte quelle disposizioni normative che, al fine di stabilire quale sia il giorno iniziale della decorrenza del termine per impugnare un atto amministrativo, equiparano la notificazione o la comunicazione dell'atto impugnabile alla sua «piena conoscenza» da parte dell'amministrato, laddove, ad esempio, il D.P.R. 24 novembre 1971, n.1199, art. 2, comma 1 e l'art. 9, comma 1 prevedono, rispettivamente per il ricorso gerarchico e per il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, che essi siano proposti entro il termine, di trenta giorni per il primo o di centoventi per il secondo, a partire dalla notificazione o dalla comunicazione amministrativa dell'atto impugnabile «o da quando l'interessato ne abbia avuto piena conoscenza», il D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (Codice del processo amministrativo), art. 41, dispone che il ricorso giurisdizionale amministrativo dev'essere notificato entro il termine di sessanta giorni «decorrente dalla notificazione, comunicazione o piena conoscenza», ed ancora, il D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184, art. 12, comma 2, n. 1 prevede che il ricorso alla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi sia presentato entro trenta giorni dalla «piena conoscenza» del provvedimento impugnato. 2.15. Le ragioni sottese alle norme sul contenzioso amministrativo generale non possono, quindi, che valere anche per il contenzioso tributario, considerato che il procedimento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di *species ad genus*, con la conseguenza che le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto



tributario che disciplinano il procedimento impositivo (cfr. Cass. n. 18448/2015 in motiv.). 2.16. A fronte della consolidata e diffusa giurisprudenza di legittimità su tale punto, va, dunque, disatteso altro precedente, rimasto sostanzialmente isolato (Cass. n. 5178 del 2025), secondo cui, pur non costituendo, la notificazione, un requisito di esistenza o di perfezionamento dell'atto impositivo, tuttavia, la sua ritenuta inesistenza non potrebbe essere surrogata dalla conoscenza dell'atto da parte del destinatario, acquisita attraverso un procedimento diverso da una notificazione regolarmente eseguita, con la conseguenza che sarebbe solo da quest'ultimo adempimento che decorre il termine di impugnazione dell'atto impositivo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, non potendosi equiparare la conoscenza occasionale dell'atto a quella legale. 2.17. Il Collegio non ritiene invero condivisibili tali principi, in primo luogo, sulla scorta delle argomentazioni dianzi illustrate. 2.18. È opportuno, inoltre, evidenziare, che, in fattispecie del tutto sovrapponibile alla presente, questa Corte ha già affermato che se l'art. 19, lettera e bis, del decreto legislativo numero 546/1992 include l'iscrizione di ipoteca su immobili, di cui all'articolo 77 del d.p.r. numero 602/1973, tra gli atti impugnabili, ed il concessionario deve effettuare la comunicazione dell'iscrizione ipotecaria a norma dell'articolo 6 della legge 212/2000, secondo cui l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e dell'articolo 17 della legge 212/2000, che prevede che le disposizioni della legge stessa si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari di organi diretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi di qualunque natura, al contempo, il termine di 60 giorni previsto dall'art. 21 del decreto legislativo n. 546/1992 per proporre impugnazione non può che decorrere dalla comunicazione dell'iscrizione di ipoteca sia perché lo prevede la norma



stessa, sia in quanto la conoscenza certa della data da cui decorre il termine per il gravame risponde ai principi di certezza dei rapporti giuridici e di buona amministrazione, poiché diversamente opinando il concessionario si troverebbe a non avere mai certezza dell'inoppugnabilità dell'iscrizione ipotecaria; nel caso in cui la comunicazione non abbia avuto luogo il contribuente ha, pertanto, facoltà di proporre ricorso avverso l'iscrizione di ipoteca nel momento in cui ne abbia avuto effettiva conoscenza, senza che egli debba fornire la prova del giorno in cui ha avuto notizia non formale dell'iscrizione poiché l'ignoranza dell'esistenza del provvedimento deve presumersi, in caso d'inesistenza della comunicazione, fino alla data di proposizione del ricorso, essendo a carico di chi eccepisca che la parte ebbe di fatto conoscenza del provvedimento in epoca precedente l'onere di fornire la relativa prova (cfr. Cass. n. 12309/2018 in motiv.)».

4. Nel caso in esame, correttamente la CGT-2 ha dato rilievo alla data in cui il ricorrente ha espressamente ammesso di aver ricevuto in consegna l'avviso di accertamento impugnato (12.6.2019) e rilevato, altrettanto correttamente, la tardività del ricorso, presentato solo in data 13.11.2019 ossia oltre il termine perentorio di giorni sessanta di cui all'art. 21 del decreto legislativo n. 546/1992.

5. Anche il secondo motivo è infondato.

5.1. La tardività del ricorso introduttivo per violazione dell'art. 21 del decreto legislativo n. 546/1992 è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, a meno che non si sia formato un giudicato interno esplicito, il che non è avvenuto nel caso in esame, dal momento che il giudice di primo grado ha annullato l'avviso di accertamento per nullità della sua notifica, senza affrontare espressamente la questione della tempestività del ricorso. Secondo la pronuncia a Sezioni Unite di questa Corte n. 24172/2025, infatti, non è configurabile un giudicato interno implicito laddove si tratti di questioni fondanti la struttura ed il funzionamento del processo, quali, fra



le altre, le decadenze verificatesi per effetto dello spirare di termini perentori per la proposizione dell'azione (Cass. n. 20978/2013; Cass. n. 32637/2019; Cass., S.U., n. 8501/2021).

6. In conclusione, il ricorso va rigettato.

7. Nulla per le spese.

8. Stante l'esito dell'impugnazione, viene resa nei confronti della ricorrente l'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), inserito dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso:

nulla per le spese;

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la proposta impugnazione, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'1.7.2026.

Il Presidente

(Andreina Giudicepietro)

